

УДК 371

**Міклуха О. Л., к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту** (Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне)

## **ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА У ФОРМУВАННІ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ**

**У статті розглянуті проблеми і напрямки удосконалення організації обліку біологічних активів у частині формування облікової політики сільськогосподарських підприємств в умовах переходу до застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні.**

**Ключові слова:** біологічні активи, облікова політика, об'єкт обліку, сільськогосподарські підприємства.

**Постановка проблеми.** Перехід до Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні вимагає особливої уваги сільськогосподарських підприємств до такого специфічного об'єкту обліку, як біологічні активи.

Метою статті є дослідження проблем формування облікової політики сільськогосподарських підприємств стосовно біологічних активів та визначення напрямків її удосконалення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вирішенню проблем обліку біологічних активів значну увагу приділяють як науковці, так і практики, зокрема: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Н.В. Гончаренко, Б.С. Гузар, С.В. Гироль, В.А. Дерій, А.Г. Загородній, Г.Г. Кірейцев, М.М. Коцупатрий, О.О. Канцурова, Т.Г. Маренич, М.Г. Михайлов, В. Моссаковський, В.О. Озеран, М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, Н. Л. Правдюк, П.Т. Саблук, В.К. Савчук, Л.К. Сук, В.О. Шевчук, Н.М. Ткаченко, В.М. Жук та інші, проте деякі аспекти теорії і практики обліку біологічних активів залишаються недостатньо вивченими.

Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства допомогли підприємствам аграрного сектору сформулювати накази про облікову політику відповідно до тогочасних вимог [5].

Внесення змін до облікової політики сільськогосподарських підприємств стосовно біологічних активів необхідні як у зв'язку з переходом до МСФЗ, так і по причині недостатньої повноти представлення елементів облікової політики біологічних активів на базі П(С)БО 30,

про що свідчить практика. Науковці виділяють наступні основні проблеми, що постали перед бухгалтерами сільськогосподарських підприємств:

- ідентифікація для цілей бухгалтерського обліку об'єктів біологічних активів;
- відсутність або нерозвиненість активних ринків ускладнює застосування ринкового підходу для визначення справедливої вартості [10].

**Методика досліджень.** Незважаючи на методологічну та методичну ідентичність МСБО 41 «Сільське господарство» та П(С)БО 30 «Біологічні активи», український стандарт бухгалтерського обліку порівняно із міжнародним містить багато відмінностей, зокрема щодо оцінки, подання та розкриття інформації про біологічні активи. При переході до Міжнародних стандартів фінансової звітності сільськогосподарських підприємств необхідно провести попередній аналіз щодо формування облікової політики стосовно біологічних активів, розробити організаційні та методичні підходи до відображення біологічних активів у обліку і звітності відповідно до нових вимог.

**Постановка завдань.** Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 (МСБО 41 «Сільське господарство») є основним стосовно біологічних активів. Але необхідно зауважити, що МСБО 41 «Сільське господарство», не визначає ніяких конкретних положень перехідного періоду [3]. Прийняття цього Стандарту відображається в обліку відповідно до МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [2]. Тому у процесі переходу до МСФЗ особливу увагу потрібно приділяти обліковій політиці.

Облікові політики – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності. Метою МСБО 8 є визначення критеріїв до обрання та змінювання облікових політик разом з обліковим підходом та розкриттям інформації про зміни в облікових політиках, зміни в облікових оцінках та виправлення помилок.

Застосування МСФЗ для обліку статей, які пов'язані з сільськогосподарською діяльністю представлено на рисунку.

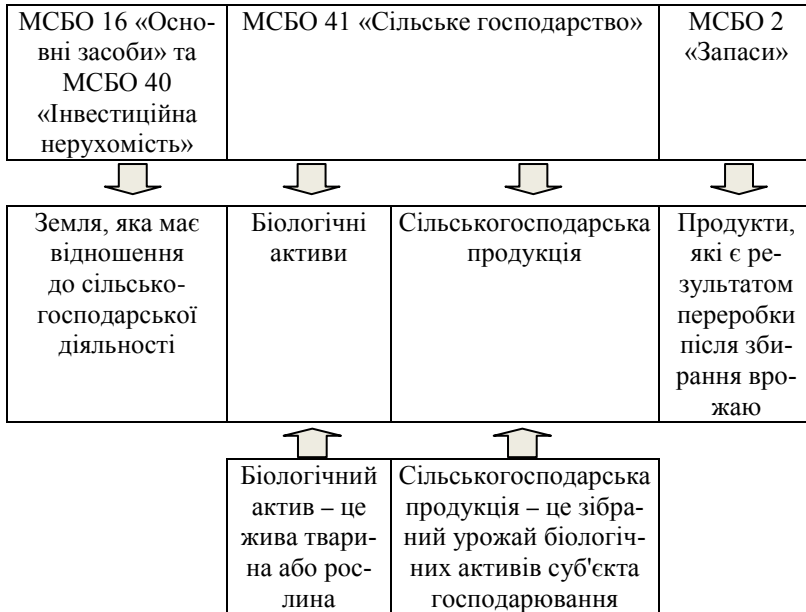


Рисунок. Застосування МСФЗ для обліку статей, які пов'язані з сільськогосподарською діяльністю

Необхідно звернути увагу на класифікацію біологічних активів за видами господарської діяльності, яка застосовується в обліку і звітності в Україні. Так, на субрахунках 107 «Тварини» і 108 «Багаторічні насадження» ведеться облік довгострокових біологічних активів, у тому числі багаторічних насаджень, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю.

До таких біологічних активів належать багаторічні насадження та тварини, які вирощуються і утримуються з іншою метою, ніж отримання сільськогосподарської продукції (лісосмуги, декоративні рослини, тварини цирків і зоопарків).

За Планом рахунків рахунок 16 «Довгострокові біологічні активи» призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансової оренди довгострокових біологічних активів. Субрахунки рахунку 16 використовують інформацію, яка виникає при застосуванні поділу біологічних активів тваринництва і рослинництва на зрілі і незрілі, оцінені за первісною вартістю і за справедливою вартістю.

Рахунок 21 «Поточні біологічні активи» призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух поточних біологічних активів тваринництва, оцінених за первісною вартістю і за справедливою вартістю, та рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю.

За МСБО 41 «Сільське господарство» заохочується надання суб'єктом господарювання кількісного визначення кожної групи біологічних активів, розділяючи споживні та плодоносні біологічні активи або зрілі та незрілі біологічні активи [3].

Таким чином, в обліковій політиці підприємство має визнавати поділ біологічних активів за наведеними ознаками.

Озеран В.О. та Чік М.Ю. вважають, що в обліковій політиці стосовно біологічних активів потрібно визначити об'єкт бухгалтерського обліку біологічних активів, методи амортизації довгострокових біологічних активів, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо; перелік та склад статей калькуляції витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями біологічних активів; базу розподілу загальновиробничих витрат на кожен об'єкт витрат рослинництва.

На нашу думку, обов'язково також вказати умови визнання, оцінку біологічних активів на дату балансу, порядок переоцінки біологічних активів, строк їх корисного використання, умови та строки проведення інвентаризації.

Отже, до елементів облікової політики біологічних активів належать:

- 1) об'єкт бухгалтерського обліку біологічних активів (окремий вид, група, опис кожної групи біологічних активів, характер діяльності, пов'язаної з кожною з груп біологічних активів);
- 2) одиниця виміру біологічних активів;
- 3) строк корисного використання;
- 4) оцінка біологічних активів на дату балансу;
- 5) порядок переоцінки біологічних активів;
- 6) методи амортизації довгострокових біологічних активів, справедливої вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо;
- 7) перелік та склад статей калькуляції витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями біологічних активів;
- 8) база розподілу загальновиробничих витрат на кожен об'єкт витрат біологічних активів;
- 9) умови та строки проведення інвентаризації біологічних активів.

Розглянемо послідовно, як вказані елементи повинні відобразитись у Наказі про облікову політику.

Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів, об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів рослинництва можуть бути види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, олійні, ефіроолійні, технічні, прядивні, овочеві, лікарські, квіткові, плодові та ягідні рослини, виноград, картопля тощо) або однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярі зернові, кісточкові, зерняткові, горіхоплідні тощо) чи окремих культур (ячмінь, кукурудза, соняшник тощо).

Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів тваринництва можуть бути види тварин (велика рогата худоба, свині, вівці, птиця, хутрові звірі, сім'ї бджіл тощо) або однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статево-вікових (технологічних) груп (корови і бики-плідники основного стада, свині і хряки-плідники основного стада, тварини на вирощуванні та відгодівлі тощо).

Об'єктом бухгалтерського обліку незрілих довгострокових біологічних активів можуть бути види багаторічних насаджень.

Тож сільськогосподарське підприємство вказує групи чи види біологічних активів, що приймаються як об'єкти обліку, та які саме з них наявні у складі довгострокових біологічних активів і у складі поточних біологічних активів даного підприємства.

В аналітичному обліку біологічні активи відображаються у вартісному та кількісному виразі.

Одиницею виміру біологічних активів є штуки, голови тощо.

Окремі види біологічних активів тваринництва можуть додатково характеризуватися їх живою масою, якщо її на дату балансу можна достовірно визначити (велика рогата худоба, свині тощо).

Біологічні активи рослинництва в аналітичному обліку кількісно можуть відобразитися у одиницях площі, яку вони фактично займають, у разі якщо їх кількість неможливо визначити або це економічно недоцільно (зернові культури, соняшник, цукрові буряки, насадження тощо).

Строком корисного використання є очікуваний період часу, впродовж якого довгострокові біологічні активи будуть використовуватися підприємством в запланованих цілях, або від їх використання буде отримано (виконано) очікуваний підприємством обсяг сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів (робіт, послуг). Строк корисного використання визначається підприємством самостійно.

Для вирішення питання оцінки біологічних активів на підприємстві необхідно створити постійно діючу комісію з визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції. Рішення комісії щодо справедливої вартості біологічні активи оформляється актом.

Акт складається комісією перед оцінкою біологічного активу на певну дату, і в ньому комісія повинна відмітити строк використання бухгалтерією вказаних справедливих цін. Порядок створення комісій з оцінки справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції при їх первісному визнанні чи відображенні на звітну дату може включатись у додатки до Наказу про облікову політику.

Однією з важливих складових облікової політики є інвентаризація. Інвентаризацію дорослих продуктивних тварин та робочої худоби доцільно проводити не менше одного разу в квартал (на 1 квітня, на 1 липня, на 1 вересня) і перед складанням річних звітів на 31 грудня звітного року, інвентаризація бджолосімей здійснюється не менше двох разів на рік (весною – не пізніше 10 квітня та восени – як правило, 1 жовтня), багаторічних насаджень — один раз на рік перед складанням річної звітності, але не раніше 1 жовтня.

У додатках до наказу про облікову політику вказують перелік матеріально відповідальних осіб стосовно біологічних активів, згідно з яким все поголів'я має бути закріплено за матеріально відповідальними особами, обов'язкова наявність у кожної матеріально відповідальної особи кваліфікації, необхідної для догляду за худобою того виду й групи, яка за нею закріплена.

**Висновки.** Моніторинг наукових праць та аналіз Наказів про облікову політику сільськогосподарських підприємств Рівненської області в частині біологічних активів свідчить, що існує проблема обґрунтованості положень Наказу про облікову політику щодо врахування вимог МСБО 41 «Сільське господарство». Надані рекомендації щодо основних складових облікової політики в частині, що стосується біологічних активів, дозволять покращити методичну і організаційно-технічну складові облікової політики, що вплине на покращання доречності та достовірності фінансової звітності суб'єкта господарювання та зіставності такої фінансової звітності через якийсь час, а також для зіставності з фінансовою звітністю інших суб'єктів господарювання.

**1.** Стратегія застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. Схвалена Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, протокол № 133 від 22 серпня 2007 року. **2.** Міжна-

родний стандарт бухгалтерського обліку 8 (МСБО 8). Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 р. **3.** Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 (МСБО 41). Сільське господарство. IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 р. **4.** Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315. **5.** Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства, затверджені Наказом Мінагрополітики України від 17.12.2007 р., № 921 **6.** Гироль С. В. Складові облікової політики с/г підприємств // Економіка АПК. – 2008. – № 10. – С. 73-77. **7.** Облік сільськогосподарської діяльності : навчальний посібник / за ред. Жука В. М. – К. : Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 368 с. **8.** Моссаковський В. Б. Облік біологічних активів / В. Б. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 6. **9.** Озеран В. О. Формування облікової політики щодо витрат на підприємствах лісового господарства [Електронний ресурс] / В. О. Озеран, М. Ю. Чік. – Режим доступу: <http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010> **10.** Коваль О. В. Облік біологічних активів : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 [Електронний ресурс] / О. В. Коваль. – К. : Нац. науковий центр "Ін-т аграр. економіки", 2011. – 19 с. – Режим доступу: [http://lib.sumdu.edu.ua/library/TopicDescription?topic\\_id=56387](http://lib.sumdu.edu.ua/library/TopicDescription?topic_id=56387)

Рецензент: д.е.н., професор Левицька С. О. (НУВГП)